

IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO I.V.A.

Manual para el transportista



Ayuntamiento de Madrid

FM-3583

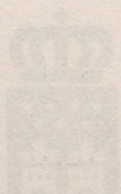
IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO I.V.A.

MANUAL PARA EL TRANSPORTISTA



IMPUESTO SOBRE
EL VALOR AÑADIDO
I.V.A.

MANUAL PARA EL TRANSPORTISTA



Ayuntamiento de Madrid

INDICE

1. QUE ES EL IVA: CONSIDERACIONES GENERALES	7
2. COMO FUNCIONA EL IVA	10
3. OPERACIONES GRAVADAS POR EL IVA	14
4. OPERACIONES NO SUJETAS AL IVA	15
5. OPERACIONES EXENTAS DEL IVA	16
6. QUIEN ES EL SUJETO PASIVO	17
7. BASE IMPONIBLE	18
8. TIPO DE IVA	19
9. DEDUCCIONES	20
10. LICENCIA	21
11. LA PRACTICA	22
12. EL IVA EN EL SECTOR DE LOS TRANSPORTES	23
13. OTRAS DISPOSICIONES	24
14. RESUMEN	25
15. PARA MAS INFORMACION	26

La aplicación del nuevo impuesto sobre el valor añadido, I.V.A., afecta a los transportistas, que se convierten en intermediarios del mismo, en cuanto forman parte del proceso de producción o distribución de bienes y servicios.

Con objeto de colaborar a explicar la mecánica del impuesto aplicada a los casos concretos que interesan a los empresarios y profesionales del sector, así como aportar una información complementaria, de interés para los trabajadores y usuarios, la Dirección General de Transportes de la Comunidad de Madrid ha confeccionado la presente publicación, esperando resulte de utilidad para los colectivos citados.

EL DIRECTOR GENERAL DE
TRANSPORTES Y COMUNICACIONES

El presente trabajo ha sido elaborado para la Dirección General de Transportes de la Comunidad de Madrid, que lo ha supervisado, por la Consultora Senda 3, Planificación y Transportes Integrados, y ha sido dirigido por D. Rafael Izquierdo de Bartolomé, Catedrático de Economía del Transporte de la Escuela Técnica Superior de Ingenieros de Caminos, Canales y Puertos de Madrid.

INDICE

1. QUE ES EL IVA: CONSIDERACIONES GENERALES ..	7
2. COMO FUNCIONA EL IVA	10
3. OPERACIONES GRAVADAS POR EL IVA.	14
4. OPERACIONES NO SUJETAS AL IVA	16
5. OPERACIONES EXENTAS DEL IVA	18
6. QUIEN DEBE PAGAR EL IVA. DONDE. CUANDO	21
7. BASE IMPONIBLE	23
8. TIPOS IMPOSITIVOS	25
9. DEDUCCIONES	27
10. LIQUIDACION DEL IMPUESTO	30
11. LA REGLA DE PRORRATA Y SU APLICACION	34
12. EL CASO DE LAS INVERSIONES	39
13. OBLIGACIONES DEL SUJETO PASIVO	44
14. REGIMENES ESPECIALES: REGIMEN SIMPLIFICADO PARA PEQUEÑAS EMPRESAS	46

INDICE

7	1. QUE ES EL IVA: CONSIDERACIONES GENERALES
10	2. COMO FUNCIONA EL IVA
14	3. OPERACIONES GRAVADAS POR EL IVA
16	4. OPERACIONES NO SUJETAS AL IVA
18	5. OPERACIONES EXENTAS DEL IVA
21	6. QUIEN DEBE PAGAR EL IVA: DONDE CUANDO
23	7. BASE IMPONIBLE
25	8. TIPOS IMPOSITIVOS
27	9. DEDUCCIONES
30	10. LIQUIDACION DEL IMPUESTO
34	11. LA REGLA DE PRORATA Y SU APLICACION
36	12. EL CASO DE LAS INVERSIONES
44	13. OBLIGACIONES DEL SUJETO PASIVO
46	14. REGIMENES ESPECIALES: REGIMEN SIMPLIFICADO PARA PEQUEÑAS EMPRESAS

El presente trabajo ha sido elaborado para la Dirección General de Investigación de la Comunidad de Madrid, que lo ha encargado, por la Comisaria General 3. Planificación y Desarrollo Regional, y ha sido elaborado por la Unidad de Estudios de Desarrollo, Comisaría General de Investigación de la Comunidad de Madrid, Superior de Investigación de la Comunidad de Madrid, Comisaría General de Investigación de la Comunidad de Madrid.

1. QUE ES EL IVA:

Consideraciones Generales (*)

— Es un impuesto indirecto de nueva creación que recae sobre el consumo, gravando todas las fases del proceso de producción y distribución de bienes y servicios, que por sus características tiende a perfeccionar el sistema de la imposición indirecta en España y que se configura como el tributo básico del mismo, sustituyendo a los impuestos que gravaban hasta el 31 de diciembre de 1985 la cifra de negocios de las empresas.

— Es un impuesto general que grava la mayoría de las operaciones empresariales y profesionales, tanto se trate de entregas de bienes o prestaciones de servicio, así como las importaciones y que recae exclusivamente sobre el valor añadido que incorpora cada fase del proceso productivo o distributivo.

— Sin embargo, no es el empresario o el profesional el que soporta el IVA sino el consumidor final de los bienes o servicios adquiridos, ya que la mecánica del impuesto no sólo permite sino que obliga a trasladar la carga impositiva de una a otra fase del proceso de producción o distribución hasta llegar al consumidor final.

— El empresario o profesional, que en la práctica actúa como intermediario del impuesto, no ingresará a Hacienda todo el IVA que repercute o traslada al consumidor sino que se

resarcirá de los IVA que pagó a sus proveedores de bienes o servicios.

— El IVA ha supuesto la desaparición, entre otros, de los siguientes impuestos que gravaban las operaciones anteriores:

- .. el Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas (ITE)
- .. el Impuesto sobre el Lujo
- .. el Impuesto de Compensación de Gravámenes Interiores
- .. el Impuesto especial sobre bebidas refrescantes
- .. etc.

— No obstante subsisten:

- .. el Impuesto sobre Transmisiones y Actos Jurídicos Documentados
- .. los Impuestos especiales (modificados a partir de 1 de enero de 1986)
- .. los Derechos del Arancel Aduanero

— Es un tributo de aplicación general en la Comunidad Europea, que por su neutralidad y transparencia garantiza el juego limpio en las transacciones internacionales. El sistema español ha sido establecido de acuerdo con las normas comunitarias.

(*) Remitimos al lector al Reglamento del IVA aprobado por Real Decreto 2028/1985 de 30 de octubre, al que se refieren los distintos artículos que se citan en el folleto.

— Aunque la implantación del IVA pueda requerir en su primera etapa de funcionamiento la instrumentación de algunos nuevos mecanismos administrativos y contables, en general, es un sistema que no presenta gran complejidad.

¿LA ACTIVIDAD DEL TRANSPORTE ESTA GRAVADA POR EL IVA?

— *El transporte, como cualquier otra prestación de servicios está gravado por el IVA, aunque puedan existir algunas pocas excepciones.*

— *El IVA supone una gran innovación en el Sector de los Transportes dado que hasta la fecha estaba exento, dentro del ámbito del Area del Monopolio de Petróleos, del Impuesto General del Tráfico de las Empresas (ITE).*

— *El transportista repercutirá el IVA al usuario, el cual será quien verdaderamente lo asuma.*

— *Este hecho, y el hecho de que con anterioridad estuviera exento del ITE, implica que los precios del transporte deben subir como consecuencia de la implantación del IVA, aunque no en la misma proporción que el tipo impositivo ya que el transportista se resarcirá de lo que por tal concepto pagó a sus proveedores.*

2. COMO FUNCIONA EL IVA

— En cada una de las fases de producción o distribución de bienes o servicios -igualmente en el caso de las importaciones de bienes- (Esquema 1), el empresario, al vender sus productos o prestar sus servicios, cargará el IVA en la factura de su cliente, el cual se repercutirá sobre el valor de la contraprestación que incluirá, asimismo, el importe de las compensaciones que legalmente se establezcan en el caso en que se exija el mantenimiento de obligaciones de servicio público.

— El empresario no ingresará a la Hacienda todo el IVA repercutido sino que, en general, deducirá lo que, al adquirir de sus proveedores los bienes o servicios necesarios para el desarrollo de sus actividades, pagó en concepto de IVA soportado.

Por consiguiente, el empresario sólo ingresará la diferencia entre el IVA repercutido y el IVA soportado.

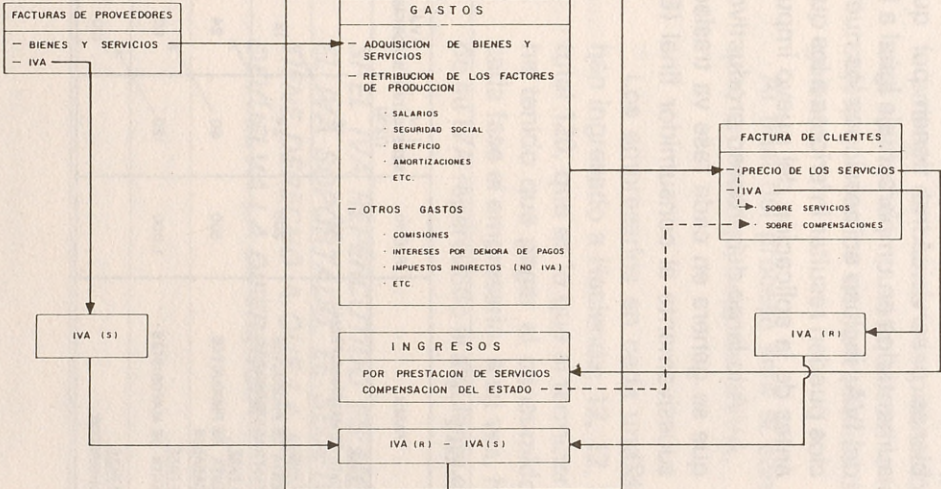
IVA A INGRESAR POR EL TRANSPORTISTA:

IVA (Repercutido) — IVA (Soportado)

Si el empresario pagó a sus proveedores más IVA que el que repercutió a sus clientes, la Hacienda le devolverá la diferencia.

— El IVA soportado no constituye, por consiguiente, un elemento del coste del producto final o del servicio prestado, por lo que, en general, los costes de producción con el nuevo

ESQUEMA 1



IVA (S) : IVA SOPORTADO
IVA (R) : IVA NEPERCUTIDO

Ayuntamiento de Madrid

sistema impositivo serán menores que los correspondientes cuando se aplicaba el ITE. Es por ello, por lo que los precios finales de los bienes o servicios no tienen por qué verse aumentados en un porcentaje igual a los tipos del IVA; incluso en ocasiones los nuevos precios pueden resultar inferiores a los que regían antes de la aplicación del nuevo impuesto.

— A lo largo del proceso productivo, el IVA que se genera en cada fase va trasladándose sucesivamente al consumidor final (Esquema 2).

ESQUEMA 2				
FASES	PRECIO	I.V.A. REPERCUTIVO (12%)	I.V.A. SOPORTADO	A INGRESAR EN HACIENDA
1ª FASE: VENTA DE MATERIAS PRIMAS	100	12		12
2ª FASE: VENTA DE PRODUCTOS SEMITRANSFORMADOS	200	24	12	$24 - 12 = 12$
3ª FASE: VENTA DE PRODUCTOS ACABADOS	500	60	24	$60 - 24 = 36$
4ª FASE: VENTA DE MAYORISTAS	1.000	120	60	$120 - 60 = 60$
5ª FASE: CONSUMIDOR			120	TOTAL = 120

En cada fase, el IVA correspondiente debe ser ingresado a la Hacienda por el correspondiente sujeto pasivo, es decir por quien realice la entrega de bienes o la prestación de servicios sujetos al impuesto, el cual lo trasladará al sujeto que realice las operaciones de la fase siguiente.

Al final del proceso será el consumidor el que, en realidad, soporte el IVA.

Los empresarios en cada una de las fases han ingresado a Hacienda: 12, 12, 36 y 60, en total 120, que es lo que al terminar el proceso ha tenido que pagar el consumidor final. En cada fase el empresario, a su vez, ha trasladado su IVA repercutido al siguiente empresario.

*SI EL IVA REPERCUTIDO ES MENOR QUE
EL IVA SOPORTADO, EL SUJETO PASIVO
TIENE DERECHO A QUE LA HACIENDA LE
DEVUELVA LA DIFERENCIA*

3. OPERACIONES GRAVADAS POR EL IVA.

— Tres son las clases de operaciones o hechos imponible que, de acuerdo con el artículo 1, grava el IVA:

.. las entregas de bienes, efectuadas por empresarios o profesionales (art.4)

.. las prestaciones de servicios, efectuadas por empresarios y profesionales (art.4)

.. las importaciones de bienes, cualquiera que sea la condición del importador (art.33)

— Asimismo y con carácter general están gravadas las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizados sin contraprestación, es decir, el autoconsumo.

— Las operaciones sujetas a este impuesto no lo estarán al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

— Por prestación de servicio se entiende toda operación que no tenga la consideración de entrega de bienes, pudiendo citarse entre las mismas:

.. el ejercicio independiente de una profesión, arte u oficio

.. las operaciones de mediación y las de agencia o comisión cuando el agente o comisionista actúe en nombre ajeno

Ayuntamiento de Madrid

.. LOS TRANSPORTES (art. 11, 1-8º)

.. el autoconsumo de servicios, y las prestaciones de servicios a título gratuito.

.. etc.

***EL TRANSPORTE PUBLICO, INCLUIDO
EL TRANSPORTE PRIVADO Y COMPLEMENTARIO, ESTA SUJETO AL IVA***

4. OPERACIONES NO SUJETAS AL IVA

— Hay una serie de operaciones que no están sujetas al IVA, como consecuencia de una serie de circunstancias tales como el que se realicen fuera del territorio nacional, el que estén gravadas por otros impuestos, etc. (art. 8)

— Cabe citar entre las mismas:

.. las transmisiones globales de un patrimonio empresarial o profesional, cuando los adquirentes continúen el ejercicio de las mismas actividades del transmitente.

.. las entregas de dinero a título de contraprestación o pago.

.. los servicios prestados por personas físicas en régimen de dependencia.

.. las prestaciones de servicios realizados directamente por el Estado, las Entidades territoriales y sus Organismos autónomos, cuando se efectúen sin contraprestación o mediante contraprestación de naturaleza tributaria. No se aplicará cuando dichos Entes actúen por medio de empresa privada o mixta. No obstante, quedan sujetos al IVA los transportes de bienes y personas que realicen dichos Entes mediante contraprestación que no sean de

Ayuntamiento de Madrid

naturaleza tributaria, así como el transporte escolar realizado por los centros de enseñanza (art. 8, 9º c y 1).

.. los gastos de promoción de poco valor.

.. etc.

**EL TRANSPORTE REALIZADO POR
EMPRESAS ESTATALES O PARAESTATALES
ESTA SUJETO AL IVA**

**LOS SERVICIOS DE LOS EMPLEADOS
NO TRIBUTAN**

5. OPERACIONES EXENTAS DE IVA

— Aunque se trata de un impuesto de carácter general, razones económicas, sociales, técnicas y de armonización con la normativa de la Comunidad Europea han determinado la introducción de algunas operaciones exentas y que como tales no devengan IVA repercutido.

— Las operaciones exentas se agrupan en los siguientes grupos:

.. operaciones interiores de carácter sanitario, de asistencia social, de enseñanza y educación, de actividades sin fin de lucro, de seguro y reaseguro, etc. (art. 13)

.. exportaciones y operaciones asimiladas (arts. 15 y 16)

.. operaciones relativas a las áreas exentas (art. 17)

.. operaciones relacionadas con regímenes aduaneros suspensivos (art. 18)

.. ciertas importaciones (art. 34 a 51)

— En general, en las operaciones exentas de IVA no es deducible el IVA soportado en las adquisiciones de bienes y servicios. Sólo en los casos de las exportaciones, de los regímenes aduaneros suspensivos y de las áreas exentas, de las prestaciones de servicios cuyo valor esté incluido en la base imponible de las importaciones de bienes y de algunos más (art. 61), el IVA soportado será deducible.

Ayuntamiento de Madrid

REGLA GENERAL: EN LAS OPERACIONES EXENTAS DE IVA, NO PODRA DEDUCIRSE EL IVA SOPORTADO.

EXCEPCIONES: EXPORTACIONES, REGIMENES ADUANEROS EXENTOS O SUSPENSIVOS, IMPORTACIONES, ETC.

OPERACIONES DE TRANSPORTE EXENTAS DE IVA

— *Transportes accesorios a las prestaciones de servicios de asistencia social prestados directamente por dichos establecimientos o entidades, con medios propios o ajenos. La exención no se extiende a los transportes prestados por otros empresarios (art. 13, 11-8.º).*

— *Transporte de escolares realizado directamente por los Centros docentes, con medios propios o ajenos. La exención no se extiende al transporte realizado por otros empresarios a Centros docentes o por su cuenta (art. 13, 1-9.º).*

— *Transporte de enfermos o heridos en ambulancias o vehículos especialmente adaptados para ello (art. 13, 15).*

— *Entrega de bienes (por ejemplo, vehículos) que se utilicen en la realización de operaciones exentas, a excepción de que exista el derecho a efectuar la deducción del IVA soportado como es el caso de las exportaciones (art. 13, 24).*

— *Transporte y operaciones accesorias tales como carga, descarga, custodia, almacenaje, alquiler de los medios de transporte, contenedores, etc., relacionados con las exportaciones de bienes al extranjero y los envíos de bienes a Canarias, Ceuta o Melilla (art. 15,5).*

— *Entregas de vehículos automóviles de turismo con placa diplomática, así como las entregas de bienes y las prestaciones de servicios destinadas a los Organismos Internacionales o a los miembros con estatuto diplomático (art. 16,9 y 10).*

— *Transportes directamente relacionados con las operaciones exentas relativas a las Zonas Francas, Depósitos Francos y Depósitos aduaneros, así como a regímenes aduaneros suspensivos (tránsito o importación temporal) (art. 17 y 18).*

— *Transportes cuya contraprestación esté incluida en la base imponible de las importaciones de bienes (art. 45).*

6. ¿QUIEN DEBE PAGAR EL IVA? ¿DONDE? ¿CUANDO?

— Es preciso distinguir entre el sujeto pasivo, que es quien está obligado a ingresar el importe del IVA en Hacienda, y la persona que en realidad lo soporta en cada fase del proceso de producción o distribución.

.. Los sujetos pasivos son aquellos empresarios o profesionales, tanto se trate de personas físicas como jurídicas, que realicen entregas de bienes o presten servicios sujetos al Impuesto, en cualquiera de las fases del proceso de producción o distribución, así como cualesquiera personas que realicen importaciones (art. 24 y 53). Asimismo serán sujetos pasivos los empresarios o profesionales para quienes se realicen operaciones efectuadas por personas o entidades no establecidas en España (art. 24, 1-2º).

.. Los sujetos pasivos deberán repercutir o trasladar íntegramente el importe del IVA sobre aquél para quien se realice la operación gravada, haciéndose constar en la factura o documento equivalente (art. 25 y 26).

.. Quien soporta el IVA está obligado a aceptarlo, aunque tiene el derecho de deducirlo posteriormente del IVA que él, a su vez, repercute.

.. Al finalizar el proceso productivo, será el consumidor o el usuario del servicio quien soporte el IVA (Esquema 2).

Ayuntamiento de Madrid

• *EL SUJETO PASIVO QUE REALIZA LA ENTREGA DE BIENES O PRESTA EL SERVICIO ES QUIEN DEBE INGRESAR EN HACIENDA EL IVA REPERCUTIDO.*

• *QUIEN SOPORTA EL IVA ESTA OBLIGADO A ACEPTARLO Y, EN GENERAL, TIENE EL DERECHO DE DEDUCIRLO DEL IVA REPERCUTIDO.*

EL USUARIO DEL TRANSPORTE -Y NO EL TRANSPORTISTA- ES QUIEN EN REALIDAD SOPORTA EL IVA DEL SERVICIO.

— En general se considerará que los transportes se prestan en el lugar donde esté situada la sede habitual del empresario y en su defecto en el domicilio de quien preste el servicio (art. 20).

— El impuesto se devenga en el momento en que se realiza el transporte. En el caso de entregas de bienes (p.e. vehículos), cuando los mismos se pongan en poder y posesión del adquirente. Si los bienes se ponen en posesión del adquirente antes de la entrega, el impuesto se devengará en el momento en que ésta se realice. En el caso de ventas a plazos, cuando los bienes se pongan en posesión del adquirente (art. 23).

Ayuntamiento de Madrid

7. BASE IMPONIBLE

— Está constituida, como regla general (art. 29), por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al impuesto, es decir, por el importe del transporte que se determinará sumando al precio del mismo las siguientes partidas:

.. gastos accesorios, como por ejemplo, envases, embalajes, portes, seguros, intereses en los pagos aplazados, etc.

.. intereses devengados como consecuencia del retraso en el pago del precio.

.. subvenciones vinculadas directamente al precio del servicio es decir, las compensaciones establecidas a priori (no las encaminadas a cubrir los déficits de explotación).

.. tributos que gravan el servicio, excepto el propio IVA.

.. percepciones retenidas con arreglo a derecho.

.. por el contrario, no se incluirán las indemnizaciones, ni los descuentos y bonificaciones concedidos antes o en el momento de la operación.

y deduciendo los correspondientes a:

.. envases y embalajes devueltos, susceptibles de reutilización.

.. descuentos y bonificaciones concedidos después de realizada la operación.

***LAS COMPENSACIONES CONCEDIDAS A
LOS TRANSPORTES PUBLICOS FORMAN
PARTE DE LA BASE IMPONIBLE DEL IVA.
NO ASI LAS SUBVENCIONES O INDEMNIZA-
CIONES.***

— En el caso de las importaciones de bienes, la base imponible se obtendrá (art. 59) añadiendo al "Valor en Aduana" los siguientes conceptos:

.. derechos de Arancel Aduanero y cualquier otro tributo a excepción del propio IVA.

.. gastos accesorios y complementarios entre los que figura el transporte realizado desde la entrada al territorio peninsular español o Baleares hasta el primer lugar de destino interior.

***EL PRECIO DEL TRANSPORTE, EN EL CASO
DE LAS IMPORTACIONES DE BIENES, FOR-
MA PARTE DE LA BASE IMPONIBLE DE
LAS MISMAS.***

8. TIPOS IMPOSITIVOS

— Tres son los tipos que se han establecido, cuya aplicación depende de los bienes o servicios que tengan por objeto.

..**Tipo General** que es el 12% y que se aplica en la mayoría de los supuestos (art. 56).

EL TRANSPORTE DE MERCANCIAS ESTA GRAVADO CON EL 12%

..**Tipo Reducido** que es el 6% y que se aplica a aquellas operaciones que hacen referencia a bienes o servicios de primera necesidad, entre los que se encuentran los transportes terrestres de viajeros y de sus equipajes (art. 57).

EL TRANSPORTE COLECTIVO DE VIAJEROS ESTA GRAVADO CON EL 6%

..**Tipo Incrementado** que es el 33% y que se aplica a aquellas operaciones de bienes o servicios considerados como suntuarios, entre las que figuran las entregas, arrendamientos o importaciones de los vehículos accionados a motor para circular por carretera, excepto los vehículos destinados al transporte de mercancías, y al transporte colectivo de viajeros, los autotaxis, los de aplicación industrial, comercial, agraria, clínica o científica (furgonetas, ambulancias, etc), los tipo "jeep" debidamente homologados, los especialmente acondicio-

Ayuntamiento de Madrid

nados y utilizados por minusválidos siempre que su potencia fiscal no supere los 12 CV y los vehículos de dos o tres ruedas cuya cilindrada sea igual o inferior a 125 centímetros cúbicos (art. 58).

- **LA ADQUISICION DE TURISMOS ESTA GRAVADA CON EL 33%**

- **LA ADQUISICION DE VEHICULOS INDUSTRIALES -CAMIONES, AUTOBUSES, TAXIS, MOTOS, ETC- ESTA GRAVADA CON EL 12%**

9. DEDUCCIONES

— La gran innovación que presenta el nuevo impuesto radica en que, como norma general, todo sujeto pasivo podrá deducir de las cuotas del IVA que gravan las operaciones que realiza (IVA repercutido), las cuotas del IVA que haya pagado en las adquisiciones o importaciones de bienes o en los servicios que le hayan prestado (IVA soportado), debiendo ingresar a Hacienda la diferencia entre ambas (art. 59) (apartado 5).

EL SUJETO PASIVO INGRESARA A HACIENDA: IVA REPERCUTIDO — IVA SOPORTADO

En caso de que la diferencia sea negativa, los sujetos pasivos tendrán derecho a la devolución de la Hacienda Pública o a deducirlo de las declaraciones posteriores hasta un plazo de cinco años.

— La regla anterior es de aplicación para las operaciones no exentas, así como en el caso de las exportaciones de bienes, de los regímenes aduaneros exentos o suspensivos y de las prestaciones de servicios cuyo valor esté incluido en la base imponible de las importaciones (art. 61).

EL IVA SOPORTADO ES DEDUCIBLE SOLAMENTE EN:

- LAS OPERACIONES DE TRANSPORTE NO EXENTAS*
- LOS TRANSPORTES RELACIONADOS CON LAS EXPORTACIONES DE BIENES AL EXTRANJERO, CANARIAS, CEUTA O MELILLA*
- LOS TRANSPORTES RELACIONADOS CON LAS ENTREGAS DE BIENES SOMETIDOS AL REGIMEN DE AREAS EXENTAS O SIMILARES*
- LOS TRANSPORTES CUYO VALOR ESTE INCLUIDO EN LA BASE IMPONIBLE DE LAS IMPORTACIONES DE BIENES.*

— No podrán ser objeto de deducción las cuotas soportadas como consecuencia de la adquisición, importación, arrendamiento, transformación, reparación, mantenimiento o utilización de automóviles de turismo y sus remolques, así como los accesorios piezas de recambio, combustibles, carburantes y lubricantes con destino a dichos vehículos y los servicios referentes a los mismos, incluso los de aparcamiento y utilización de autopistas de peaje (art. 62, 1-1º).

Asimismo, tampoco son deducibles las cuotas soportadas por desplazamientos o viajes del propio sujeto pasivo, de su personal o de terceros (art. 62, 1-2º).

SI ES DEDUCIBLE EL IVA SOPORTADO CORRESPONDIENTE A:

— **ADQUISICIONES, IMPORTACIONES, ETC., DE VEHICULOS DEDICADOS AL TRANSPORTE DE MERCANCIAS Y DE VIAJEROS MEDIANTE CONTRAPRESTACION,**
— **SUS ACCESORIOS, RECAMBIOS, ETC.**
— **COMBUSTIBLES, CARBURANTES, LUBRIFICANTES UTILIZADOS EN EL TRANSPORTE.**

Para ejercitar el derecho a la deducción hay que estar en posesión de la factura o documento equivalente (art. 63).

CONSERVENSE LAS FACTURAS EMITIDAS Y RECIBIDAS.

10. LIQUIDACION DEL IMPUESTO

Como regla general y salvo el caso de las importaciones y de determinados Regímenes Especiales, los sujetos pasivos deberán realizar por sí mismos la determinación de lo que deban ingresar a Hacienda mediante declaraciones liquidaciones ajustadas a lo que establece el Reglamento (art. 172).

EL PERIODO DE LIQUIDACION ES EL TRIMESTRE NATURAL

LAS DECLARACIONES-LIQUIDACIONES DEBEN PRESENTARSE DURANTE LOS 20 PRIMEROS DIAS DE LOS MESES DE ABRIL, JULIO, OCTUBRE Y ENERO.

El IVA devengado que se repercute al cliente IVA repercutido es el resultado de aplicar el tipo impositivo a la base imponible en las operaciones sujetas y no exentas.

IVA REPERCUTIDO = BASE IMPONIBLE x TIPO IMPOSITIVO

El IVA soportado es el que repercuten los proveedores de bienes y servicios y que el sujeto pasivo debe pagar al realizar sus adquisiciones de bienes o prestaciones de servicios. Debe figurar en la factura o documento equivalente que el proveedor le presente.

EL IVA SOPORTADO FIGURA EN LA FACTURA DEL PROVEEDOR

Se aplican las reglas de las deducciones (apartado 9) y en el caso de que las operaciones no sean exentas, el sujeto pasivo ingresará a Hacienda la diferencia entre el IVA repercutido y el IVA soportado.

El problema surge cuando el transportista presta unos servicios exentos, que no permiten la deducción del IVA soportado, simultáneamente con otros servicios no exentos, que sí permiten la deducción del mismo. En este caso sólo podrá deducirse la parte del IVA soportado que se refiere a los bienes y servicios que se destinan a los servicios que dan derecho a la deducción. Para solucionar este problema se ha instrumentado la llamada REGLA DE PRORRATA (art. 68).

Ejemplo de aplicación del régimen general y del simplificado.

Un transportista de viajeros, propietario de un vehículo de 40 plazas, realiza una serie de servicios discrecionales a lo largo del año que le producen los siguientes ingresos trimestrales:

- 1^{er} trimestre = 1.000.000 ptas.
- 2^o trimestre = 2.000.000
- 3^{er} trimestre = 1.500.000
- 4^o trimestre = 1.500.000

Por otra parte, en concepto de compensaciones recibe de cierto organismo oficial 500.000 ptas al trimestre.

Para el ejercicio de su actividad adquiere trimestralmente una serie de bienes y servicios, sobre los que ha pagado el correspondiente IVA,

	Gasoil	Otras adquisiciones
1 ^{er} trim	= 500.000 + 40.000 (IVA)	100.000 + 12.000
2 ^o	= 900.000 + 700.00 (IVA)	300.000 + 36.000
3 ^{er}	= 700.000 + 56.000 (IVA)	200.000 + 24.000
4 ^o	= 700.000 + 56.000 (IVA)	200.000 + 24.000

1.^a SOLUCION: Aplicación del régimen general.

Periodo	IVA Repercutido (en miles de pts)	IVA Soportado (en miles de pts)	A Ingresar (en miles de pts)
1 ^{er} Tri.	$1.500 \times 0,6 = 90$	$40 + 12 = 52$	$120 - 52 = 68$
2 ^o Tri.	$2.500 \times 0,6 = 150$	$72 + 36 = 108$	$240 - 108 = 132$
3 ^{er} Tri.	$2.000 \times 0,6 = 120$	$56 + 24 = 80$	$180 - 80 = 100$
4 ^o Tri.	$2.000 \times 0,6 = 120$	$56 + 24 = 80$	$180 - 80 = 100$

En total habrá ingresado en Hacienda 130.000 pts.

2.^a SOLUCION: Aplicacion del Regimen Simplificado (puede acogerse por ser profesional y no sociedad y ser sus ingresos menores de 50 millones) (ver apartado 14).

Ayuntamiento de Madrid

Deberá pagar según los módulos: $63.100 + 40 \times 1.000 = 103.100$ pts, cifra inferior a la anterior, cuya diferencia, en caso de comprobación de Hacienda, deberá reintegrar al Tesoro Público, sin sanción ni recargo alguno.

11. LA REGLA DE PRORRATA Y SU APLICACION

— Es de aplicación cuando el sujeto pasivo, en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional, efectúa conjuntamente entregas de bienes y prestaciones de servicios que originan el derecho a la deducción y otras operaciones de análoga naturaleza que no habilitan para el ejercicio del citado derecho (art. 68) (Esquema 3).

— La determinación IVA (S_1) de la parte del IVA soportado que puede deducirse del IVA repercutido IVA (R) puede realizarse por dos procedimientos:

.. la prorrata general, que será de aplicación normal, salvo que los sujetos pasivos opten por aplicar la regla de la prorrata especial mediante escrito presentado a la Delegación de Hacienda.

.. la prorrata especial, que tiene el carácter de excepcional y que es aplicable en los casos citados anteriormente así como cuando la Administración obligue a hacerlo al sujeto pasivo.

— El sistema de prorrata general calcula el porcentaje p del IVA total soportado que puede ser deducible, en base a la siguiente fórmula:

$$p = \frac{\text{Volumen de operaciones con derecho a deducción}}{\text{Volumen total de operaciones}} \times 100$$

no computándose en los valores anteriores las subvenciones e indemnizaciones, aunque sí las compensaciones (art. 70) (apartado 7).

EL SUJETO PASIVO INGRESARA A HACIENDA:

IVA REPERCUTIDO - p x IVA SOPORTADO

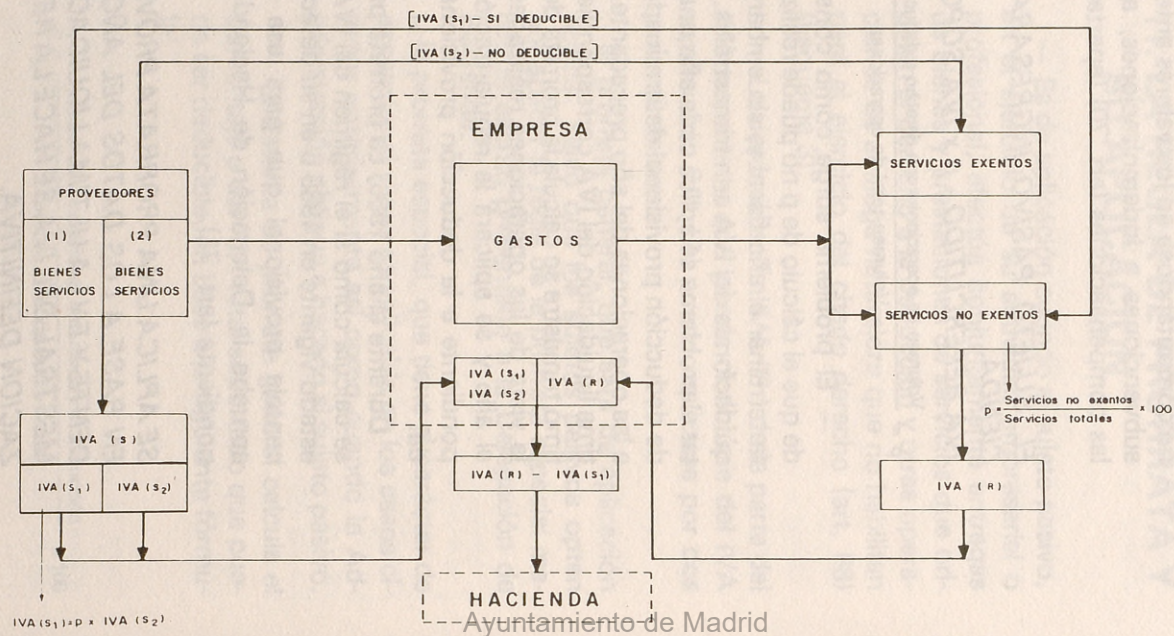
$$p = \frac{\text{Volumen de operaciones con derecho a deducción}}{\text{Volumen total de operaciones}} \times 100$$

— El problema surge como consecuencia de que el cálculo de p no puede realizarse hasta terminar el año fiscal y, sin embargo, las liquidaciones del IVA son trimestrales. Para evitar el problema se aplica cada año una prorrata de deducción provisional determinada en base a las operaciones del año precedente. En la última liquidación del IVA correspondiente al último trimestre se calcula la prorrata definitiva a la vista de las operaciones realizadas durante el año y se aplicará la regularización correspondiente a la deducción provisional realizada.

Durante el año 1986, La prorrata provisional se calcula como si el régimen del IVA hubiera estado vigente en 1985 o en su defecto el porcentaje provisional que para esa actividad apruebe la Delegación de Hacienda correspondiente (art. 71).

SE APLICA UNA PRORRATA PROVISIONAL EN BASE A LOS DATOS DEL AÑO PRECEDENTE Y EN LA ULTIMA LIQUIDACION TRIMESTRAL DEL IVA SE HACE LA REGULARIZACION DEFINITIVA.

ESQUEMA 3



La regla de prorrata, en general, será de aplicación muy reducida por la propia naturaleza del impuesto.

Ejemplo de aplicación de la regla de Prorrata

Un transportista de viajeros realiza una serie de servicios, unos que no están exentos de IVA y otros, como por ejemplo transportes escolares contratados directamente por un Centro escolar, que sí lo están. El volumen de sus ingresos y adquisiciones de bienes y servicios en miles de pesetas son, trimestralmente, a lo largo de 1986, los siguientes:

Trim.	Adquisiciones de bienes y servicios		Ingresos	
	prec. compra	IVA (12%)	Serv. exentos	Serv. no exentos
1º	3.000	360	2.000	8.000
2º	4.500	540	4.000	11.000
3º	4.500	540	3.000	12.000
4º	6.000	720	3.000	17.000

(Nota: se ha supuesto que el IVA que grava a las adquisiciones es del 12% para todos los bienes y servicios aunque hay casos, como en el del carburante, que puede diferir ostensiblemente).

Se parte de considerar que la cifra de prorrata provisional fijada por Hacienda, a aplicar durante 1986, es de 0,75

1º Liquidación de los tres primeros trimestres aplicando la prorrata provisional

Ayuntamiento de Madrid

Trim.	IVA REPERCUTIDO (1)	IVA SOPORTADO (2)	IVA DEDUCIBLE (3)=0,7x12	CUOTA A INGRESAR (1)-(3)
1º	8.000x0,6 = 480	360	270	210
2º	11.000x0,6 = 660	540	405	255
3º	12.000x0,6 = 720	540	405	315

2º Liquidación del cuarto trimestre y regularización de los 3 primeros al aplicar la prorrata definitiva p

$$p = \frac{8.000 + 11.000 + 12.000 + 17.000}{10.000 + 15.000 + 15.000 + 20.000} \times 100 = 0,80$$

— Liquidación del 4º trimestre:

$$17.000 \times 0,6 - 0,80 \times 720 = 444$$

— Regularización de los 3 primeros trimestres:

$$(0,80 - 0,75) (360 + 540 + 540) = 72 \text{ (a ingresar)}$$

12. EL CASO DE LAS INVERSIONES

— El sujeto pasivo, en el caso de que no realice operaciones exentas, podrá deducir las cuotas del IVA soportado en la adquisición o importación del bien de inversión con arreglo a las normas aplicables a cualquier otro tipo (art. 73).

LOS ACCESORIOS Y PIEZAS DE RECAMBIO ADQUIRIDOS PARA LA REPARACION DE VEHICULOS NO TIENEN LA CONSIDERACION DE BIENES DE INVERSION

— La complejidad surge cuando es preciso aplicar la regla de prorrata ya que al tratarse de bienes duraderos que se utilizan varios años es preciso regularizar cada año en base a la diferente proporción de operaciones exentas existentes en cada momento.

LA REGULARIZACION DE LAS INVERSIONES PRESENTA GRAN COMPLEJIDAD, PERO SU APLICACION PRACTICA EN EL CASO DE LOS TRANSPORTES ES MAS BIEN REDUCIDA

— Las cuotas deducibles deberán regularizarse, durante los cuatro años siguientes a partir de la utilización del bien de inversión, cuando entre la prorrata definitiva correspondiente a cada uno de dichos años y la que prevaleció en el año en que se soportó la repercusión exista una diferencia superior al 10%.

— La regla de regularización a aplicar cada año, siempre que se cumpla la condición anterior, es:

$$\frac{p \text{ (año de regularización)} - p \text{ (año de adquisición)}}{5} \times \text{IVA soportado}$$

Esta cantidad se ingresará o devolverá según sea positiva o negativa (art. 75).

— En el caso de que se venda el bien de inversión antes de haber terminado el período de regularización (4 años), es preciso regularizar en el año de venta todo lo que falta, de una sola vez (art. 76).

.. Si la entrega está sujeta y no exenta, se considera que el bien de inversión se empleó exclusivamente en la realización de operaciones con derecho a deducir IVA soportado durante el año de su adquisición y el resto de los años hasta que termine el período de regularización. La cantidad a regularizar viene dada por la siguiente expresión:

$$\frac{100-p \text{ (año de adquisición)}}{5} \times \text{IVA soportado} \times n^{\circ} \text{ años que faltan}$$

no pudiendo sobrepasar la cuota del IVA repercutido.

.. Si la entrega está exenta o no sujeta, se considera que el bien de inversión se empleó exclusivamente en la realización de operaciones sin derecho a deducir el IVA soportado durante el año de adquisición y el resto de los años hasta que termine el período de regularización. La cantidad a regularizar viene dada por la siguiente expresión:

$$\frac{0-p \text{ (año de adquisición)}}{5} \times \text{IVA soportado} \times n^{\circ} \text{ años que faltan}$$

Ejemplo relativo a la regularización de inversiones

Un transportista adquiere en el primer trimestre del año 1986 un vehículo nuevo valorado en 12 millones de pesetas, abonando al vendedor en concepto de IVA 1.440.000 pts. Se trata de ir haciendo las regularizaciones correspondientes a lo largo de los cuatro próximos años.

Se parte de una prorrata provisional correspondiente a 1985 de 0,75 y al final de cada uno de los años transcurridos se hallan las prorratas definitivas correspondientes a cada ejercicio que resultan ser:

$$\begin{aligned} 1986 &= 0,80; 1987 = 0,85; 1988 = 0,92; \\ 1989 &= 0,98; 1990 = 0,60 \end{aligned}$$

Ayuntamiento de Madrid

1º Año 1986

— En la declaración-liquidación correspondiente al 1º trimestre deberá practicar la siguiente deducción resultante de aplicar la prorrata provisional de 1985:

$$1.440.000 \text{ (IVA soportado)} \times 0,80 = 1.152.000 \text{ pts}$$

— En la declaración-liquidación correspondiente al 4º trimestre deberá practicar la siguiente deducción complementaria correspondiente a la regularización del año 1986, que es común a todos los bienes, sean o no inversión, y servicios.

$$1.440.000 \times (0,85 - 0,80) = 72.000 \text{ pts}$$

— En total habrá deducido en 1986 la cantidad de 1.224.000 pts.

2º Regularización correspondiente al año 1987

prorrata 1987 = 0,80; prorrata 1986 = 0,85
diferencia = $5 < 10 \rightarrow$ no hay regularización

3º Regularización correspondiente al año 1988

prorrata 1988 = 0,92; prorrata 1986 = 0,85
diferencia = $7 < 10 \rightarrow$ no hay regularización

4º Regularización correspondiente al año 1989

prorrata 1989 = 0,92; prorrata 1986 = 0,85
diferencia = $13 > 10 \rightarrow$ sí hay regularización
Regularización = $1.440.000 \times 0,13 : 5 = 37.000$ a ingresar

5º Regularización correspondiente al año 1990

prorrata 1990 = 0,60; prorrata 1986 = 0,85
diferencia = 25 > 10 → si hay regularización
Regularización = 1.440.000 x (-0,25): 5 =
-72.000 a devolver por Hacienda.

6º En total, el IVA deducible habrá sido 1.189.000 pts. La diferencia hasta 1.440.000 (IVA soportado), es decir, 251.000 pts constituirá un coste para el transportista.

13. OBLIGACIONES DEL SUJETO PASIVO.

— Los sujetos pasivos del IVA -empresarios y profesionales- están sometidos a una serie de obligaciones (art. 153), entre las que cabe señalar las siguientes:

.. presentar declaraciones relativas al comienzo, modificación y cese de las actividades que determinen su sujeción al Impuesto. Quienes no presenten declaración de inicio o modificación de actividad no podrán acogerse a los Regímenes Especiales y, por consiguiente, al Régimen Simplificado.

SI DESEA ACOGERSE AL REGIMEN SIMPLIFICADO ES PRECISO QUE PRESENTE LA DECLARACION DE COMIENZO O MODIFICACION DE SU ACTIVIDAD.

.. expedir o entregar facturas o documentos sustitutivos correspondientes a las operaciones, ajustadas a lo que dispone el Reglamento (art. 157), y conservar copias de los mismos, pudiéndose hacer una factura mensual por cliente. En el caso en que el destinatario no tenga derecho a deducción no es preciso expedir la factura.

.. conservar las facturas y documentos sustitutivos recibidos de sus proveedores.

ES NECESARIO CONSERVAR LAS FACTURAS RECIBIDAS Y EMITIDAS

Ayuntamiento de Madrid

.. llevar los siguientes libros registros:

1. Libro Registro de facturas emitidas.
2. Libro Registro de facturas recibidas.
3. Libro Registro de bienes de inversión.

están exentos de esta obligación los que están acogidos a determinados Regímenes Especiales y concretamente al Régimen Simplificado.

LOS TRANSPORTISTAS ACOGIDOS AL REGIMEN SIMPLIFICADO NO ESTAN OBLIGADOS A LLEVAR LIBROS DE REGISTRO.

.. declarar las operaciones realizadas en cada período, liquidar el impuesto y, en su caso, ingresarlo.

.. presentar anualmente información relativa a sus operaciones económicas con terceras personas.

14. REGIMENES ESPECIALES: REGIMEN SIMPLIFICADO PA- RA PEQUEÑAS EMPRESAS

— El elevado número de sujetos pasivos sujetos al IVA y sus diferentes condiciones ha aconsejado establecer una serie de regímenes especiales cuyo objetivo es el facilitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias. En general y salvo algunas excepciones, tienen el carácter de opcional con las condiciones que establece el Reglamento (art. 92).

— Los regímenes especiales establecidos son los siguientes:

1. El régimen simplificado (art. 93)
2. El régimen especial de agricultura, ganadería y pesca (art. 104)
3. El régimen especial de bienes usados (art. 118)
4. El régimen especial de objetos de arte, antigüedades y objetos de colección (art. 121)
5. El régimen especial de las agencias de viaje (art. 125)
6. Los regímenes especiales del comercio minorista (art. 134)

— El **REGIMEN SIMPLIFICADO** tiene por objeto determinar directamente y en base a una serie de módulos que establece anualmente el Ministerio de Economía y Hacienda para cada actividad económica, la cuota de

IVA a ingresar por el sujeto pasivo, que tiene el carácter de mínima.

— Los requisitos exigidos para acogerse al **REGIMEN SIMPLIFICADO** son los siguientes:

1. Que los empresarios y profesionales sean personas físicas (las sociedades no pueden acogerse)
2. Que el volumen de operaciones durante el año anterior no supere los 50 millones de pesetas

— El Reglamento del IVA ha establecido la relación de actividades económicas que pueden acogerse al **REGIMEN SIMPLIFICADO** figurando los servicios de transporte de viajeros en autobuses y ómnibus, turismos, autocamiones, camionetas, furgonetas, tractores, motocarros y carretillas (epígrafe de licencia fiscal 711.2)

LOS PEQUEÑOS TRANSPORTISTAS Y TAXISTAS PUEDEN ACOGERSE AL REGIMEN SIMPLIFICADO

— En el BOE de 30-12-1985 figuran los módulos establecidos para el año 1986. Para el caso de los transportes, la cuota a ingresar se obtiene aplicando dos módulos: el personal empleado y el número o capacidad de los vehículos.

— Los ingresos a Hacienda pueden hacerse con la misma periodificación que el régimen normal, ingresando al menos la cuarta parte

REGIMEN SIMPLIFICADO APLICABLE A LOS TRANSPORTISTAS

SERVICIO	MODULO	DEFINICION	UNIDAD	CUOTA ANUAL POR UD. (Pts.)
REGULAR VIAJEROS	1	PERSONAL EMPLEADO	PERSONAS	55.300,-
	2	CAP. VEHICULOS	PLAZAS	1.000,-
DISCRECIONAL VIAJEROS	1	PERSONAL EMPLEADO	PERSONAS	63.100,-
	2	CAP. VEHICULOS	PLAZAS	1.000,-
MERCANCIAS POR CARRETERA	1	PERSONAL EMPLEADO	PERSONAS	130.400,-
	2	CAP. CARGA VEHICULO	TONS.	4.900,-
MERCANCIAS ZONA URBANA	1	PERSONAL EMPLEADO	PERSONAS	152.800,-
	2	CAP. CARGA VEHICULO	TONS.	8.600,-
TURISMOS CON TAXIMETRO	1	PERSONAL EMPLEADO	PERSONAS	57.700,-
	2	Nº DE VEHICULOS	VEHIC.	13.500,-
TURISMOS SIN TAXIMETRO	1	PERSONAL EMPLEADO	PERSONAS	52.000,-
	2	Nº DE VEHICULOS	VEHIC.	7.900,-
ALQUILER DE VEHICULOS Y FURGONETAS SIN CONDUCTOR	1	PERSONAL EMPLEADO	PERSONAS	178.500,-
	2	SUPERFICIE LOCAL	M²	70,-
	3	Nº DE VEHICULOS	VEHIC.	61.600,-

durante los tres primeros trimestres y el resto en la última liquidación anual.

— Los empresarios que realicen habitualmente transmisiones de bienes usados, por ejemplo vehículos, podrán acogerse al **REGIMEN ESPECIAL DE LOS BIENES USADOS** (art. 118).

— En este caso, en las entregas de los bienes usados la base imponible es el 30% de la contraprestación. No obstante, el sujeto pasivo podrá optar por considerar base imponible la diferencia entre la contraprestación de la transmisión y la de adquisición del bien transmitido, no pudiendo ser, en este caso, inferior al 20% de la contraprestación.

Ayuntamiento de Madrid

Comunidad de Madrid

CONSEJERIA DE OBRAS PUBLICAS Y TRANSPORTES

Ayuntamiento de Madrid